

<論文>会計における利害調整

著者	穠山 幹夫
著者別名	Akiyama Mikio
雑誌名	経営論集
巻	2
ページ	17-32
発行年	1975-09-30
URL	http://id.nii.ac.jp/1060/00005914/

会計における利害調整

穂 山 幹 夫

I はじめに

会計学の領域は、伝統的には、また現在の通説のもとでも、基本的には財務会計と管理会計とに二分されている。財務会計と管理会計とを区分する基本的な特質は、時として前者が外部報告会計、後者が内部報告会計と呼称されることから窺い知ることができるように、前者が企業外部の利害関係をその報告対象としているのに対し、後者は企業（内部）の各層経営管理者をその報告対象としているという点に求めることができるであろう。

会計学の領域を伝統的な方法に従って、その報告対象を基準として財務会計と管理会計とに区分した場合、それぞれの会計の目的は一体どのようなものとして措定できるであろうか。²⁾

管理会計に関していえば、その目的は財務会計に比して比較的容易に把握できるように思われる。なぜならば、管理会計の報告対象となる各層経営管理者は、企業内での執行活動とのかかわりにおいてレベルを異にすることはあるにしろ、彼等は統一的意思をもってその活動が方向づけられている個別的経済主体としての企業の枠内の経営管理者として存在するのであるから、彼等は究極的には志向する目的を同じくする同質的な単一の報告対象集団として規定することができるからである。管理会計においては、その利用者および彼等の会計に対する要請を、共通の基盤に立つ統一的な同次元のものとして把握することが可能なのである。大雑把ないい方ではあるが、管理会計は、企業の経営活動遂行にかかわる統制や計画設定をも含めて、各層経営管理者が企業の経営活動全般を円滑かつ合理的に遂行するのに役立つことが期待されている。短言すれば、管理会計の目的は、基本的には、経営管理目的という一点に集約されるといってよいであろう。

他方、財務会計においては、管理会計のような、同質的な統一された一般

的目的の設定は極めて困難である。財務会計は外部報告会計と呼ばれるところからも明らかなように、企業外部の様々な利害関係者をその報告対象としている。財務会計をめぐる企業外部の利害関係者としては、例えば、株主、債権者、取引先、国家、地方自治体、従業員、消費者、そして近年は地域住民までも含めて列挙することができる。これらの多様な利害関係者の利害はそれぞれ非常に異なるものであり、これら利害関係者の会計に対する関心や要請は当然のことながら相当異ならざるをえないものとなってくる。このため、これら多様な利害関係者の存在を前提とする財務会計においては、これら利害関係者の要請を全て包括する同質的で統一的な会計目的を設定することは極めて困難な、否、不可能なことといわざるをえない。つまり、財務会計においては、外部利害関係者間に、会計に対する共通の基盤が欠如しているのである。このような点にこそ、財務会計の目的が極めて多元的に把握されたり、あるいは時として明確にしえない根本的な理由が存するのである。

しかしながら、むしろ逆に、この外部利害関係者の多様性やその利害や要請の多様性を積極的に認識し、財務会計がこれら利害の調整役を果たすことを期待する見解——以下利害調整論という——もある。たしかに、昨今の経済社会の進歩、発展にともない、企業をとりまく利害関係者の数は著しく増大したことは事実であろう。これと相俟って、企業会計をとりまく利害関係者の諸要請も多様化しているという事実も容易に認識することができる³⁾。

これらの利害関係者の多様な要請の存在を事実として認識するにとどまらず、さらに会計がこれらの利害の調整を図るという見解は妥当なものであろうか。あるいは、会計上この利害調整という作用は具体的にはどのようにして行なわれるのであろうか。これらの諸点を基本的な問題意識とし、以下、本稿では財務会計における利害調整論の可否について吟味検討してみることにする。

Ⅱ 会計における利害調整論成立の基盤

会計における利害調整の役割の存在を積極的に主張しようとする見解は、企業体理論の主張者に多くみられるところである⁴⁾。しかし、この企業体理論の主張を離れて、会計の利害調整の役割を強調する学者も多い。例えば、その見解を代表するものとして、黒沢教授はつぎのように述べておられる。

「会計の本質は利害の対立とその調整過程にほかならず、会計の特徴はそれが測定と伝達とを媒介として行なわれる点に求められる。企業会計をめぐる無数の対立する利害関係が存在する。株主、債権者、経営者、従業員、国家、一般社会（たとえば消費者）等は、最もめぼしい利害関係者のグループである。これらの利害関係者の利害はかならずしもそのままでは一致しないであろう。会計はこれらの利害の対立の調整のために、人間によって作られた制度のひとつと考えられる。

対立する利害は、抗争する状態のまま放任されているときは、混乱と無秩序をつくりだす。利害の対立を、混乱からすくい上げて、何らかの調整方法によって『秩序を形成する過程』を『制度』と名づけるのである。ひとたび制度が形成されるときは、対立する利害のために抗争する個人またはグループはそれによって^{コントロール}制御され、社会的拘束が加えられる。これが制度の作用である。会計もまたかかる社会的に形成された制度のひとつの形態である。」⁵⁾

そして、さらに続けて、会計を企業の営利追求のための私的な計算手段とのみ考えるのは会計の一面的なとらえ方であり、会計の社会的責任に関する認識が成立したがゆえに会計学は成立したのであり、この社会的責任の観点⁶⁾の中に前述の私的計算手段としての側面が包含されている、とされている。

このような、会計における利害関係調整論の台頭した理由は、つぎの相互に密接に関連した三つの要因に求めることができると思われる。

第一には、企業経営の社会化にともなう企業経営の社会的責任が認識されたことに対応して、企業会計の社会化とその社会的責任に対する問題意識が芽生えたという点を指摘できるであろう。今日の経済社会においては、企業、とくに株式会社形態の企業にあっては、一方においては所有と経営の分離が高度に進行し、他方においては企業の大規模化とその活動の多様化が進展している。この企業経営の量的、質的な拡大、発展にともない、企業ないしその経営の性格がたんなる私的存在から公共的、社会的、さらには社会制度的存在とまでなっているということは諸論者の指摘をまつまでもなく、紛うかたなき事実として認識できるであろう。現に、公害問題をめぐる地域住民や、欠陥商品をめぐる消費者等と企業とのかかわりあいを見れば、最早、企業経営はたんなる私的な存在としてのみとどまりえない状況にあることは明白である。企業の性格の変貌およびその存在に対する認識の変化は、企業経

営の経済的側面を計数的処理の対象としている企業会計の性格や存在そのものをも、必然的に私的用具から公共的、社会的用具へと変質せしめた⁷⁾という事は容易に察せられるであろう。このような事実は、会計的判断の指針として、会計が行なわれる場としての企業を、会計の理論構成の出発点としてどのように位置づけるかを問題とした会計主体論が、大雑把にいて、資本主理論から企業主体理論さらには企業体理論へと展開された軌跡を追うことによって窺い知ることができるであろう。

企業経営における所有と経営の分離は、経営活動に直接的に参画しない多数の不在株主群を発生せしめ、また企業経営の量的・質的拡大は多種多様な利害関係者群を企業外部に存在せしめることとなったのである。不在株主以外のこれら利害関係者の存在は、企業の経営活動が複雑多岐にわたり、また多元化するという状況のもとで、企業経営の社会化が認識されるにつれて、極めて重要な、無視しえないものとなってきた。このことは結果的には、企業経営をめぐる株主以外の利害関係者の地位を相対的に上昇せしめた⁸⁾といっていよいであろう。株主の地位がその他の利害関係者と同等のものとなる⁸⁾ということは、逆にいえば、株主の地位を従来のものから後退せしめて、他の利害関係者集団の中に埋没せしめるということであり、多数の不在株主の存在をして、企業経営とのかかわりにおいて第三者的利害関係者へと転化せしめるという結果をもたらすこととなったのである。これら利害関係者との関係において、会計は、経営者と一部の利害関係者集団としての株主（所有的株主および不在株主をも含めた）間の財産の委託＝受託という関係における課責＝免責の顛末を記録し、報告する、たんなる私的用具として、あるいは財産の運用成果としての利益を私的に算定するための手段として、私的責任のみを全うすれば足りる存在たりえなくなったのである。不在株主群をも含めて、これら利害関係者群の発生および重要性が、会計に対する社会的責任の認識を促したのである。ここに、会計が公共的、社会的用具たることが期待される理由が存するのである。

会計における利害調整論の台頭は、このような会計の私的手段性の否定を基盤とする社会的責任論を背景としている。すなわち、株主を唯一の報告対象としていた、企業の経済的活動に関する報告システムとしての会計が、その社会化の過程において、利害関係者一般に対する企業の経済活動に関する

報告システムへと転化したということを原因の一つとして指摘できる。しかし、この事実は利害調整論台頭の間接的誘因とはなりえても、この事実を直接的な要因として位置づけることは、かなりの論理の飛躍があるとの感をまぬがれないであろう。

利害調整論の発生契機となった、第二の、そしてより直接的な要因は、会計の私的手段性の否定もしくは会計の社会化を背景として発生した「一般に認められた会計原則」の存在にこれを求めることができるであろう。

周知の通り、会計原則の制定は、マッケソン・ロビンス事件やクロイゲル事件に代表されるように、1929年の大恐慌によるアメリカ経済の混乱に乗じて、多くの企業経営者が会計を私物化することによって不正経理や粉飾決算を行ない、その結果、多数の投資家達が被害を蒙ったという事態を契機としている。会計原則の存在意義は、企業が単純な私的存在から、公的、社会的存在になるにともない、会計の社会化が認識される状況を背景として、会計の私的機能と公的機能とを統一するための社会的な行動基準という点に求められるのであろう。⁹⁾ この会計原則は、会計という行為に対する社会的な指針として存在するものであり、この存在によって、企業会計への経営者の私的配慮や会計担当者の恣意性の介入が排除されることになる。会計は、しばしば記録的事実と会計慣習と個人的判断の総合であるといわれるところからも明らかなように、きわめて恣意性の介入しやすい性質を内在させている。会計原則の存在は、このような企業会計自体の性格を規制するものとしての存在意義をもっている。¹⁰⁾ しかしながら、会計原則はさらに「一般に認められた会計原則」となることによって、つまり一般的承認性¹¹⁾を有することによって、より以上に社会的存在となるのである。会計原則が一般的承認性をもつという¹²⁾ことは、これが企業外部の利害関係者間における最大公約数的了解事項として存在しているということを物語っている。このことは、一般に認められた会計原則の存在は、説得力ある共通の場を提供することにより、多様な利害関係者をして、企業会計にかかわらしめることになるのである。したがって、会計の対象となる経済活動に関する測定、伝達といった処理過程が、これら一般に認められた会計原則に規制された形で作動するならば、端的に言えば、企業会計が一般に認められた会計原則に準拠しているならば、企業会計に対する社会的な信頼性が付与されると同時に、様々な利害関係者の同意

をも得たことになるのである。この社会的信頼性は、より具体的には第三の要因として後述するように、公認会計士監査という制度的に確定されたテストを経ることによって保証されることとなるのである。津曲教授は、このような一般に認められた会計原則の存在が利害調整を果たす経緯をつぎのごとく明快に指摘しておられる。

「……少なくとも現在の段階では、現行の企業会計は、多核的利害関係者の抗争的諸利害を、みずからの手によって直接的に調整する測定・伝達機構をもっていない。企業会計による抗争的諸利害の調整は……企業の財務報告に対する社会的承認の形成からもたらされる事後的成果を意味する。より正確には、そのことは、現実には、財務諸表の作成ならびに財務諸表監査に指針を提供する『一般に認められた会計原則』それ自体が、集団行動を規制する共通の行為準則として広範な支持を確保することを通じて、間接的に達成されるに過ぎないのである。」¹³⁾

現行の財務会計は、一般に認められた会計原則として要約・具体化されているものであるという指摘や、近代会計理論は会計原則の理論としてあらわれているという叙述等からも明らかなように、この一般に認められた会計原則は、現在の財務会計の中核的基盤として位置づけられるものであり、極論すれば財務会計そのものといってもよいであろう。このような点にこそ、財務会計が利害調整を果たすといわれる直接的な論拠を求めることができるであろう。¹⁴⁾¹⁵⁾

Ⅲ 利害調整論の成立基盤としての一般に認められた会計原則の意義

会計における利害調整論の成立の論拠は、以上で明らかにした通り、一般に認められた会計原則の存在にこれを求めることができる。とするならば、会計における利害調整論成立の可否は、この一般に認められた会計原則の内容そのものと、利害調整との関係として究極的には把握されるものである。一般に認められた会計原則の存在は、利害調整論の前提的条件であり、出発点であるということとはできるが、それ自体きわめて抽象的、観念的存在である。一般に認められた会計原則が利害調整の役割を十分かつ有効裡に遂行することを期待するならば、一般に認められた会計原則の形成の過程において、その一般的承認性が十分に確保され、かつまたこれが当該会計原則の性格、内容に具体的に反映されていることが必要である。このことなくしては、一

般に認められた会計原則の存在に利害調整を求めること自体たんなる机上の空論と堕してしまふであろう。そこで、以下、一般に認められた会計原則が利害調整を果たすに足る十分な存在であるかどうかを、つまり利害調整の役割を遂行するにあたっての現実的有効性を問うてみることにする。

なお、ここで利害調整が果たされるといった場合、その調整の仕方に対する見解は二つ考えられる点を指摘しておくべきであろう。一つは後述する山下教授の見解にもみられるように、会計の計算構造および処理の過程そのものの中に利害調整の役割を含ませるものである。他は、会計が利害調整に役立つ資料を提供することによって、つまり企業の経済活動に関する報告を行なうことによって、結果的に利害調整が果たされるという見解である。いずれの見解にせよ、その根底には一般に認められた会計原則が存在しているという点は変りないのである。

利害調整論の論拠を一般に認められた会計原則の存在に求める場合、第一に問題とされねばならない点は、一般に認められた会計原則のもとでその利害が調整されるべき利害関係者群を先ず明確に認識しておく必要があるであろう。この利害関係者群を認識するということは、より直接的には、調整の対象とされるべき彼等の利害とは何かという、利害そのものの内容を認識することに他ならない。

利害調整論にいう利害調整とは、社会的に存在するあらゆる利害の対立の調整を意図するものでないことはいうまでもない。それは会計を媒介として行なわれるところの利害調整であり、したがって、ここで問題とされる利害とは、会計的に調整しうる範囲の内容をもった利害であることは明白である。会計は、企業経営にともなう諸活動の経済的側面を、計数的に、より厳密に言えば貨幣計数的に捕捉するものである。このことから、利害調整論における利害とは、当然その内容を限定されたものとならざるをえないであろう。また、このことは他面において、利害の内容を同質なものとするといえるだろう。抽象的にいえば、経済的利害として認識されるものにほかならない。井尻教授は、会計を利害調整会計 (equity accounting) と意思決定会計 (operational accounting) とに分けた場合、利害調整会計はつくられた富を利害関係者の間でいかに分配するかという「富の分配」のために資料を提供するものであるとされているが、この「富の分配」ということを一般的な表現として

の利害ということも可能であろう。

いずれにせよ、従来主張されてきた利害調整論においては、調整の対象となるべき肝心の利害そのものの概念や内容に対する認識が殆どなかったということが指摘できるであろう。このような点にも、利害調整論の抽象性や観念的内容の一端を窺い知ることができるように思われる。

利害の内容そのものはさておくとしても、第二に問題とされねばならない点は、一般に認められた会計原則と、これに反映されるべき利害関係者の立場との関係である。一般に認められた会計原則が利害調整の役割を果たすためには、この原則が利害を異にする様々な利害関係者の立場に基づいて形成されているかどうか、換言すれば、これら多様な利害関係者の立場が適切に反映されているかどうか問われることが必要である。

企業をとりまく経済的利害関係者群は、株主、債権者をはじめとし、取引先、従業員、消費者、地域住民、国家、課税当局等極めて多様である。これらの相異なる多元的な利害を一般に認められた会計原則の中に同時的に反映させるとが可能であるかどうか、さらには妥当であるかが問われる必要がある。これら利害関係者の諸要請を一般に認められた会計原則の中に具体的に反映し、これら利害を調整するということは実際問題として不可能に近いことであろう。この点について中島教授は「各種の要請の単なる妥協は、それ自体として何らの指導性も備えない。また、財務諸表の現実が、このような妥協的な実践の産物としていることそのこと自体もまた、われわれに最善の調整方針を示してくれてとは限るまい。」と述べられ、このような問題を¹⁷⁾解決する方法としてつぎの二つの考え方があることを指摘しておられる。

1. これら諸要請のうち最大公約数を選ぶ。
2. 利害関係者集団のうちいずれかを、主要な利害関係者集団として選ぶ。

現実には、一般に認められた会計原則は、2. の考え方にもとづいて、すなわち、AICPA のステイトメント第4号にも明らかなように、「相対的重要性の序列に従って目的を配列し、望ましい処置を決めることによって」この問題を解決しているわけである。しかも伝統的にはこの主要な利害関係者としては株主もしくは債権者を指定して、とくに株主を中心として形成されてきたといえるであろう。¹⁸⁾たとえば中島教授もその著作のなかで引用しておられるように、¹⁹⁾AAAの1948年の会計原則に対するサプリメンタリー・ステイト²⁰⁾

メント第8号「公表される財務諸表の表示の基準」においては、一般に認められた会計原則にもとづいて経済事象を処理した結果としての財務諸表の性格についてではあるが、つぎのように述べて、「株主の視点」を明確にしている。

「会計報告諸表の潜在的利用者は、政府の諸機関、短期および長期の債権者、労働団体、株主および、潜在的投資家を含む。これらグループの必要をただ一組の計算諸表によって、同じように都合よく全部みたすことは、どうみても不可能なようであるから、いずれか一群の大衆の利害を主要なものとみなすべきである。伝統的には、この大衆は株主グループである。²¹⁾」

このことは、一般に認められた会計原則に反映されている利益算定方式や財務諸表の作成様式等の会計方式をみれば、より具体的に理解できるであろう。周知の通り、一般に認められた会計原則の特徴は、資産評価基準としての取得原価主義と、収益計上基準としての実現主義とを中枢的基盤とし、費用収益対応にもとづく損益法を基本的な利益計算方式として、最終的には配当可能利益を算出することを目的とする期間損益計算のための計算基準という点に求めることができる。津曲教授は「かかる計算基準に準拠して作成される財務諸表は、経営者の管理のもとにおかれた拠出貨幣資本の投下回収のプロセスを明らかにし、かつ、当該資本を計算的に維持しえた後の果実＝貨幣的余剰を確定・伝達する。そのことを通じて、それは、ほかならぬ貨幣資本の拠出者＝株主集団の利害関心に応じたのである。従って、そこでは、『一般に認められている会計原則』は、『株主の視点 (point of view of stockholders) を具体化する財務諸表の作成』を導く役割を担っていたと解されねばならない。²²⁾」と述べられ、一般に認められた会計原則に反映された具体的な会計方式が株主志向的なものであることを指摘しておられる。

以上のことから明らかなように、一般に認められた会計原則に反映される利害関係の立場は、基本的には株主中心のものであり、結果的には他の利害関係者集団の利害は何ら反映されないこととなる。したがって、一般に認められたという言葉の意味は、つまり一般的承認性ということは、利害関係者一般によるものではなく、特定の、具体的には株主という利害関係者群の利害を反映する方式として一般に認められている、という程度のものにすぎないといっても決して過言ではないであろう。このことから、最早、会計による、そしてより具体的には、一般に認められた会計原則による全面的な利

害調整の役割は殆ど期待しえないといってよいであろう。

しかしながら、会計による全利害関係者集団を対象とした全面的な利害調整を否定しながらも、前述した一般に認められた会計原則およびこれを中心として構築された現行財務会計理論に反映された会計方式に、限られた範囲内ではあるが、利害調整の役割を見出そうとする見解もある。このような主張をする学者としては山下教授がおられる。同教授の利害調整論は、企業に対する広い意味での貨幣的資本提供者として同質的利害を有する株主と債権者、また株主相互間のみの利害の調整の役割を、現行の会計における計算構造を介して具体的に見出そうとするものであり、いわば部分的利害調整論といってよいものである。山下教授の見解は以下にも示すとおり、たんなる観念論に墮することなく極めて具体的に、かつ現実的に展開されており、他の主張にはみられないユニークなものであるといえる。以下、同教授の見解を概観²³⁾してみることにしよう。

山下教授は、まず、相異なる利害関係者の要請の全部的調整を企業会計に期待することを、現実を無視した「甘い」考え方であるとしてこれを否定する。そして、利害調整を主張しようとする見解のもとでは、「利害調整がどういう形において、どのように行なわれているのか」、あるいは「その現実」を示すことが必要であるとされ、利害調整のあり方について根本的な問題意識を提示されている。このような問題意識にもとづいて、同教授は、企業会計が具体的に調整しうる相異なる利害の内容は投資者を含めた株主グループと債権者グループの二つ利害であるとされる。これは、これら二つのグループの利害が、企業の財産的持分権の保全、確保をめぐるものである点で同質性をもち、またそれゆえに企業会計の課題となりうる利害の内容と考えられるからであるという。

同教授によれば、この株主グループと債権者グループの利害の対立の根本原因は、前者の持分が可変的であるのに対して、後者の持分が名目的で金額的に固定化しているところにあるという。つまり、企業利益の発生にもとづく企業財産の増加は、ただちに株主持分の増加となるのに対し、債権者持分の内容は名目的な大きさとして確定したままである。このため、変動する株主持分の計算的確定にさいして、これに財産評価益が混入され、この過大に計算された利益が株主に配当として分配されるならば、債権者持分の実体と

しての企業財産への食込みを来たし、債権者持分の縮小をもたらすこととなる。このことから、株主と債権者の利害の対立は、企業における利益計算の場において調整され、この調整は収益計上にさいして一切の評価益の計上を排除する「実現原則」を通じて全うされると考えられるものである。

さらにまた、株主グループの中にも現在株主グループと将来株主グループの利害の対立があることを山下教授は指摘される。この株主グループ内での利害の調整は、特定年度の株主が負担すべき費用と、正当に享受すべき収益を限定することにより、つまり費用および収益の期間帰属を明確に確定することによりなされるという。このような期間損益を限定する方式は「発生主義原則」を援用することにより具体化されることになる」と山下教授は考えておられるのである。

以上みてきたように、山下教授の見解は、会計をめぐる利害の対立を、株主と債権者の企業財産に対する財産的持分権をめぐる同次元的な対立に限定してとらえ、この対立の調整を取得原価主義、実現主義、発生主義等の諸原則を中枢的基盤とする配当可能利益の算定という現実の会計計算構造の中に具体的に見出そうとしたものである。このような点では、山下教授の見解は、現実的基盤に立脚した、単なる抽象論の域を出た優れた見解であると評価できるのであろう。

だが、現実には、株主グループ内での投資目的の多元化、あるいは機能株主と実質的に債権者化した株主との分極化²⁴⁾といった状況にもとづく利害の多様化がみられるし、また、債権者グループ内でも、短期債権者と長期債権者とでは利害を異にすることが予想される。このことは、利害関係者を企業の財産に対する持分権をめぐり利害を有する株主グループと債権者グループの二つに限定したとしても、各々のグループの利害を一元的に規定し、単純にこれらの二つのグループの利害を一律に対応させて調整を図ることが極めて困難であること、あるいは非現実的であることを物語っている。山下教授の見解は優れて現実的な具体性をもっているものの、同一利害関係者集団内での利害の多様化についての今一步の考慮が欠けているという点で、若干の物足りなさを感じざるをえない。

一般に認められた会計原則の存在は、会計における利害調整論にとっての、いわば観念的、抽象的な論拠にすぎないものである。利害調整論に対して、

より具体的かつ現実的な論拠を与えたものとしては、公認会計士の財務諸表監査という制度的存在を指摘しなければならないであろう。この独立した公認会計士による監査制度は、いってみれば、利害調整論の第一の論拠としての企業経営の社会化にともなう企業会計の社会化、第二の論拠としての企業会計の社会化に応じた社会的な会計行動の指針としての一般に認められた会計原則²⁵⁾の存在に続き、第三の要因となりうるものである。

独立した公認会計士による財務諸表の監査にさいしては、彼等の判断の基準となるのは一般に認められた会計原則である。このような点では、公認会計士制度は、第二の論拠の延長線上のもしくは派生的な存在であるともいえよう。公認会計士による企業の財務諸表監査は、企業の公表する財務諸表に対して社会的信頼性を付与するものである。したがって、企業の公表する財務諸表は、公認会計士の監査を受けることによって、たんに株主に対するものとしてではなく社会的に承認された存在になるのである。この結果、津曲教授も指摘されておられるように「企業と株主集団との関係を報告する財務報告の問題が、企業と利害関係者一般との関係、すなわち企業社会関係の問題に還元されたことを意味²⁶⁾」することになるのである。すなわち、財務諸表に対する公認会計士の監査による社会的信頼性の付与を契機として、財務報告の私的存在性が社会的存在性へと変換されることになるのである。ここに利害関係者が当該企業の会計処理ないし、その結果としての財務諸表に社会的同意を示し、利害調整が果たされることになるのである。

しかしながら、企業の財務諸表およびその作成過程としての企業会計に対する信頼性に対して、社会的同意が得られたということをもって、利害調整が会計によって果たされたと断ずるのは、社会的同意に対する拡大解釈であり、早計にすぎるといわざるをえないように思われる。

一般に認められた会計原則の存在やその発生由来が、会計の社会化に対応するものであり、また一般に認められた会計原則を判断の基準とする公認会計士の監査が、会計に対する社会的信頼性を制度的に付与するものであり、その結果、会計の社会性が認識されとしても、会計が依然として「株主の視点」に立つ計算構造や処理機構を中核的基盤としているかぎり、その社会性には限界があり、利害調整の役割は期待しえないといわざるをえないのである。

Ⅳ むすびにかえて

以上明らかにしたように、会計による利害調整の役割は、現実的には、全面的なものにせよ、部分的なものにせよ、到底期待しえないものである。

会計における利害調整論は、前述した様々な論拠や要因にもとづいては説明しえないように思われる。その現実的な基盤は、むしろ現行の会計の姿の中にあるように私には思えてならない。現行の財務会計は多様な外部利害関係者をその報告対象としている。しかし、最初のところでも触れたように、これら利害関係者の共通の基盤というものは何ら求めることができず、したがって、財務会計には彼等全てに共通する統一的会計目的を設定することができない。利害調整論は、まさに、財務会計がその統一的目的を設定しえない苦悩を言い表わしたものなのではないだろうか。しかも、企業をめぐる多様な利害関係者の存在を認識しながらも、そこに存在する会計計算構造やそれにもとづいて作成される財務諸表は全て「株主の視点」に立つものである。このような「株主の視点」を厳格に認識することなく、現実には、この視点にもとづく単一財務諸表の多目的利用という結果が生じている。利害調整論は、このような単一目的の単一財務諸表の多目的利用を正当化することによるディレンマの所産ではないのだろうか。いずれにせよ、利害調整論は、現行の会計の中にその積極的な論拠を見出すのは極めて困難であるといえる。

それでは、この会計における利害調整論は今後どのような方向に進むべきなのであろうか。最後に利害調整論の今後の課題と展望を簡単に述べて筆をおくことにする。

一つの方法は肯定論ともいうべきものであり、会計に積極的に利害調整の役割を期待しようという方向である。この方向のもとでは、利害関係者の関心ないしは意思決定モデルを積極的に会計の計算構造の中に反映させ、利害関係者の利用目的にできうるかぎり適合した情報を提供することが考えられる。AAAの「基礎的会計理論」²⁷⁾にみられるように目的適合性の基準を重視し、多元的財務情報を提供するといった考え方や、同じくAAAの外部報告委員会の報告書²⁸⁾のように利用者の意思決定モデルを想定して財務情報を提供するという方式が、この肯定論を展開させる方向と考えられる。この方式によれば、単一財務諸表の多目的利用という形を通して、結果的に利害関係者の利害の調整が期待されることになる。あるいは、アプト・アソシエイツの社

会監査にみられるように、特定の目的²⁹⁾に応じた形で会計のシステムを構成し直し、それによって特定の目的——例えば社会監査——を達成しようとすることによって利害の調整を期待しようとする方式も考えられる。この場合には、単一財務諸表の一元的利用を通して所期の目的が達成されることになる。

他の一つは、利害調整の役割を全く期待しない否定論の方向である。この考え方によれば、会計は単なる統計的数値の提供のみを行ない、数値の利用は、各利害関係者自身にそれぞれの関心や利用目的、あるいは意思決定モデルに応じたものを、適宜選択せしめるという方向である。たとえば、ヴァッターの「資金理論」³⁰⁾の流れをくむソーターやジョンソンの事象接近法ないしは事象理論³¹⁾といったものが、この否定論を展開させる方向と考えられる。

- 1) 会計学の領域を、このような伝統的な区分方式にとらわれずに、全く新しい観点から体系化しようという試みもある。例えば以下の文献を参照されたい。

Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, "A Statement of Basic Accounting Theory," AAA, 1966 (飯野利夫訳『基礎的会計理論』昭和45年)

Committee on Foundations of Accounting Measurements, "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971

前者においては、会計を、財務会計、管理会計をも含めて、一つの情報システムとして体系化しようとする試みが行なわれている。

後者においては、会計の領域をオペレーショナル・アカウンティングとエクイティ・アカウンティングの二つに区分している。この報告書によれば、オペレーショナル・アカウンティングとは、資源配分のための会計あるいは経済的意思決定のための会計であり、エクイティ・アカウンティングとは、企業内外の利害関係者間の利害調整の会計であるとされている。

- 2) 会計の「目的」を論ずる場合、会計の「職能」との区別を明確に認識しておく必要がある。会計の「職能」とは、会計の行なっている行為自体についての事実認識をしたものであり、会計の「目的」を遂行するための行動様式である。これは、例えば、経済事象の測定・伝達といった会計の行なう行為そのものを指し、これら行為は、本質的には経済社会体制や歴史的背景のいかに問わず、また会計の「目的」にも影響されない、普遍性をもった超歴史的な存在と考えられる。

他方、会計の「目的」は何らかの意図のもとに、経済事象を測定・伝達し、その結果を何らかの意図に役立てようとするものにほかならない。つまり、会計の「目的」はその利用者の政策的意図や価値判断の体系の反映にはかならず、社会的背景や歴史的状況の中において、時代の要請とともに変革せざるを得ない性質のものである。会計の「職能」と「目的」との関係は、要するに、会計の「職能」は会計の「目的」遂行のために何らかの行為を実行するのではあるが、その行為の内容や形式には「目的」の設定が先行し、「目的」に即応すべく方向づけられるのであるといえる。

本稿では、会計の「職能」を利用することによって果たされる「目的」としての利害調整について述べるものである。

なお、会計の「職能」と「目的」についてはつぎの文献を参照されたい。

拙稿「会計職能に関する一考察」『経営論集』(亜細亜大学)第6号

- 3) 山下教授は会計とこれに対する利害関係者の要請との関係に関する見解を整理され、つぎの四つに分類されている(山下勝治著『新版企業会計原則の理論』昭和39年、12頁)。

1. 企業会計に対する種々異なる利害関係者の要請の「存在」を指摘する見解
2. 企業をとりまく多数の異なる利害関係者の「調整」の場として企業会計を考える見解
3. 企業会計における種々の利害関係者の要請の存在を認めるとしても、利害の調整という役割を全面的に否定する見解
4. 限定された範囲内で企業会計における利害関係者集団の利害調整機能を積極的に認めようとする見解
- 4) 例えば以下の文献を参照されたい。
 W. W. Suojanen, "Accounting Theory and the Large Corporation", *Accounting Review*, October, 1954
 高松和男稿「会計職能の発展と企業体理論」『企業会計』17巻1号
 阪本安一稿「利害調整および経済性向上と会計人の使命」『企業会計』17巻1号
 阪本安一著『近代会計と企業体理論（改訂版）』昭和41年
- 5) 黒澤清著『近代会計の理論』昭和30年、43頁
- 6) 黒澤清著、前掲書、43—44頁
- 7) この点に関して、グリーンは「会社会計基準序説」の序文で、つぎのように述べている。
 「経済の変転につれて、会計は一つの変貌を経験しつつある。会計は、かつては便利な機構的な工夫として、企業の状態と成果との測定に私的に応用せられていたが、今ではわれわれの巨大かつ複雑な商業および産業界について、いろいろな重要な事実を公的に表示するための大切な手段へと成長してきた。以前は会計士は企業の所有者がその企業活動を貨幣単位で評価するのに際してこれを助けることを務めとするにすぎなかったが、今では広い社会的な責任を認めざるをえなくなっている。彼が発見したことや、彼がそれを発表する方法が、単に事業上のみならず、経済上、社会また政治上にすらも、重要な決定や政策樹立の基礎となるに至った。」(Howard C. Greer, Foreword to "An Introduction to Corporate Accounting Standards," 1940, 中島省吾訳『会社会計基準序説（改訳版）』昭和33年、原編者序)
- 8) 会社における株主の利害の低下に関してラッドはつぎのように述べている。
 「かつてはそうであったにしても、今日では、株主の利害は筆頭のものではなく、せいぜい全体としての構成員、あるいは一般大衆の利害と肩を並べる程度のものにすぎないのである。会社の経営者は、株主以外の多くの人々にも責任を負っているのであるから、“経営受託責任の結果”に関する報告書も、株主だけに対する報告書ではなく、それ以上のものであると考えるべきである。」(D. R. Ladd, "Contemporary Corporate Accounting and the Public," 1963 pp. 12—13, 不破貞春、今福愛志訳『現代会社会計論』昭和45年、15頁)
- 9) 山根忠忠著『近代会計理論』昭和38年、48—49頁
- 10) 新井清光著『会計公準論』昭和44年、25—26頁
- 11) ポール・グレイディによれば、「一般に」とは、一般的なかたちでという意味であり、多くの人々、事例あるいは機会に関係すること、広くゆきわたっていることという意味であり、「認められた」とは実質的権威を有するということであるとされている。そして、ある会計実務が会計原則として実質的に権威のある支持を受けるかどうかを決定するための源泉はつぎの諸点に求められるとしている (Paul Grady, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises," *AICPA Accounting Research Study* [No. 7, 1965, pp. 47—54, 日本会計研究学会スタディ・グループ、黒澤清監訳『会計原則研究』昭和43年、73—82頁)。
1. 企業において通常行なわれている実務
2. 金融界における指導者としての株式取引所の要求や見解、および商業銀行や投資銀行の見解
3. 規制委員会の統一会計制度および会計に関する裁定
4. SEC の規則および会計に関する意見
5. 実務および研究に従事する公認会計士の確言的意见
6. AAA および AICPA の諸委員会によって公表された意見
- 12) 中島省吾稿「企業会計原則の進路」『産業経理』19巻1号

- 13) 津曲直躬稿「会計報告の論理——制度主義会計学」(中島省吾編『対境関係と会計』講座／現代会計, 第4巻, 昭和44年 所収)
 なお, つぎの文献も参照されたい。
 阪本安一稿「近代財務会計への接近法」『企業会計』21巻1号
- 14) 新井清光稿「現代財務会計理論の再検討」『早稲田商学』218号
- 15) 浅羽二郎著『現代会計学の展開』昭和44年, 7頁
- 16) 井尻雄二著『会計測定的基础』昭和43年, 90—91頁
- 17) 中島省吾著『新版 企業会計基準の理論』昭和46年, 212頁
- 18) Statement of the Accounting Principles Board No.4, AICPA, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," 1970, p.42(川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』昭和48年, 53頁)
- 19) このような立場とは異なり, 会計原則を諸利害関係者に対して全く中立的なものとして形成しようとしたものに, スプローズ, ムーニッツの会計原則論がある。彼等は, 会計原則の性格についてつぎのように述べている (R. T. Sprouse, M. Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises," *AICPA Accounting Research Study No.3*, 1962, p.55 (佐藤孝一, 新井清光訳『会計公準と会計原則』昭和37年, 179頁)。
 「総合的会計原則は, たとえ他の領域で確立している政策(例えば, 財務管理や課税あるいは従業員補償のための諸政策)がそれ自体としては健全でありうることは望ましいものであっても, このような政策を正当化することを主たる目的として形成されるべきではない。会計は, 競合する各種利害関係者の諸要求の間に立ってその中立性を維持することにより, 実際的な力を得てくるものである。」
- 20) 中島省吾著, 前掲書, 211頁
- 21) Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, AAA, "Standards of Disclosure for Published Financial Reports," *Supplementary Statement No. 8*, 1955 (中島省吾訳『増訂 AAA 会計原則』昭和42年, 120頁)
- 22) 津曲直躬稿, 前掲論文
- 23) 山下勝治著, 前掲書, 16~21頁, 山下勝治著『貸借対照表論』昭和42年, 第1編, 第2章, 第3章, 第5章等参照。
- 24) たとえば, 株主グループの利害や関心の多様化についてはつぎの文献を参照されたい。
 中島省吾著, 前掲書, 214~216頁
 新井清光稿「株主関係の変容と財務報告」(中島省吾編「対境関係と会計」講座／現代会計第4巻, 昭和44年 所収)
- 25) 例えば黒澤教授は, 公認会計士制度を, 「会計の社会化」の具体的意味において, 「一般に認められた会計原則」の確立に続く第二の段階として位置づけられておられる(黒澤清稿「会計と社会」黒澤清編『会計と社会』昭和48年, 所収)。
- 26) 津曲直躬稿「財務会計における会計測定」『会計』93巻2号
- 27) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *op. cit.*, (飯野利夫訳, 前掲訳書)
- 28) Committee on External Reporting, "An Evaluation of External Reporting Practices," A Report of the 1966—68 Committee on External Reporting, *Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIV, 1969(法政大学会計学研究室訳『基礎的会計理論の展開』昭和48年, 第三部所収)
- 29) Clark C. Abt, "Managing the Socially Responsible Corporation, : New Accounting Tools," 1973 (名東孝二監訳『社会監査』昭和48年)
- 30) W. J. Vatter, "The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Report," 1947(飯岡透, 中原章吉訳『ヴァッター資金会計論』昭和46年)
- 31) G. H. Soter, "An Event Approach to Basic Accounting Theory," *Accounting Review*, January, 1969
 O. Jhonson, "Toward an 'Event' Theory of Accounting," *Accounting Review*, October, 1970